Sentenza del 13/02/2020 n. 3598 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La società odierna controricorrente, capogruppo di imprese aderenti al regime del consolidato D.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 117 e ss., utilizzava in compensazione di un proprio debito Irap un'eccedenza Ires per l'anno di imposta 2004, maturata in regime di consolidato fiscale.

2. Con la cartella di pagamento, oggetto di impugnazione, l'Ufficio disconosceva la compensazione, in quanto rilevava che la suddetta eccedenza non era stata ceduta alla società contribuente, secondo quanto disposto dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43-ter, comma 2, con l'indicazione nella dichiarazione di gruppo degli estremi dei soggetti cessionari delle eccedenze e dei relativi importi, come poteva evincersi dalla mancata compilazione del quadro NI e del rigo CM22.

3. La C.t.p. di Milano accoglieva il ricorso della società contribuente, ritenendo che la mancata indicazione dipendesse dalla carenza della modulistica utilizzata, e la C.t.r. della Lombardia, con la sentenza n. 152/30/11, pronunciata in data 24/10/2011, depositata in data 20/12/2011 e non notificata, rigettava l'appello dell'Ufficio, confermando la decisione di primo grado, rilevando che l'eccedenza Ires 2004, ancorchè verificatasi in regime di consolidato fiscale, derivava da acconti versati dalla stessa società capogruppo.

4. Avverso tale sentenza l'Agenzia delle entrate ricorre con cinque motivi, ai quali resiste la società con controricorso.

5. Il ricorso è stato fissato alla pubblica udienza del 3/12/2019.

6. La società controricorrente ha depositato memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo, l'Agenzia ricorrente denuncia la violazione falsa applicazione del (T.u.i.r.) D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 117 e ss., D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 37-bis e 43-ter, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Secondo la ricorrente, ove una società, con le sue controllate, aderisca al regime di tassazione di gruppo e, all'esito di un esercizio, tale tassazione termini con un'eccedenza Ires a favore del gruppo stesso, la controllante può utilizzare detta eccedenza in compensazione dell'Irap dovuta solo se abbia operato la cessione con le modalità previste dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43-ter.

Con il secondo motivo, la ricorrente denunzia l'insufficiente motivazione, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, su di un fatto decisivo e controverso, consistente nell'avvenuta dimostrazione che l'eccedenza utilizzata derivasse da acconti Ires versati dalla stessa società controllante, senza essere riconducibile a crediti delle controllate.

Secondo la ricorrente, il richiamo della C.t.r. a documentazione in atti, non meglio precisata, sarebbe del tutto insufficiente a chiarire gli elementi in base ai quali il giudice di appello avrebbe tratto il suo convincimento.

Con il terzo motivo, la ricorrente denunzia l'insufficiente motivazione, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, su di un fatto decisivo e controverso, laddove il giudice di appello, ai fini della disapplicazione delle sanzioni, ha affermato del tutto apoditticamente la sussistenza di condizioni obiettive di incertezza sulla normativa di riferimento, senza individuare in alcun modo le prescrizioni di legge il cui coordinamento appariva difficoltoso.

Con il quarto motivo, la ricorrente denunzia l'insufficiente motivazione, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, su di un fatto decisivo e controverso, laddove il giudice di appello ha affermato del tutto apoditticamente che l'omissione nella dichiarazione presentata da controparte dipendesse dalla circostanza che la contribuente si fosse conformata alle indicazioni dell'amministrazione finanziaria.

Con il quinto motivo, la ricorrente denunzia l'insufficiente motivazione, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, su di un fatto decisivo e controverso, laddove il giudice di appello ha affermato del tutto apoditticamente che l'infrazione della società dipendeva da ritardi, omissioni ed errori della autorità finanziaria.

1.2. Il secondo motivo è fondato con conseguente assorbimento dei restanti.

1.3. Il consolidato nazionale è disciplinato dagli artt. da 117 a 129 TUIR. Con esso viene a costituirsi un'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.

In tale contesto si inserisce la previsione del citato D.P.R. n. 602, art. 43-ter, aggiunto nella disciplina sulla riscossione dalla L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 94, che, nella formulazione vigente ratione temporis, prevedeva: "1. Le eccedenze dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi risultanti dalla dichiarazione dei redditi delle società o enti appartenenti ad 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 R.D. 18 novembre 1923, n. 2440, artt. 69 e 70.

2. Nei confronti dell'amministrazione finanziaria la cessione delle eccedenze (si considera effettuata alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi da cui esse emergono ed) è efficace a condizione che l'ente o società cedente indichi nella dichiarazione (stessa) gli estremi dei soggetti cessionari e gli importi ceduti a ciascuno di essi. (3. Le eccedenze di imposta cedute sono computate dai cessionari in diminuzione dei versamenti dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi i cui termini scadono a partire dalla data in cui la cessione si considera effettuata ai sensi del comma 2.) 4. Agli effetti del presente articolo appartengono al gruppo l'ente o società controllante e le società da questo controllate (...)".

Come è stato detto, "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" (Sez. 5, Sentenza n. 30014 del 21/11/2018).

Deve, però, rilevarsi che la società consolidante, come tutte le società partecipanti al consolidato, conserva una propria posizione individuale, che non si sovrappone al ruolo che la società medesima assume nel gruppo consolidato, tanto che il reddito complessivo globale da dichiarare è la risultante della somma algebrica dei redditi complessivi netti dichiarati da ciascuna società partecipante al gruppo (art. 122 T.u.ir.).

Nel caso in esame, risulta pacifico che l'eccedenza Ires sia maturata in regime di consolidato fiscale, per cui la società consolidante, per escludere l'applicazione dell'art. 43 citato, avrebbe dovuto dimostrare che il credito derivava dagli acconti versati dalla medesima società per l'anno 2004, senza alcun collegamento o derivazione dai crediti delle consolidate.

Sul punto, il giudice di appello ha escluso l'applicabilità dell'art. 43 citato, in quanto "il credito in questione trova in atti dimostrata giustificazione negli acconti versati dalla ricorrente per il 2004".

La motivazione della C.t.r., sull'inesistenza del presupposto del trasferimento del credito dalle consolidate alla consolidante, circostanza contestata dall'amministrazione, che ha sempre sostenuto l'esistenza di una cessione del credito e la conseguente applicazione della normativa ad essa relativa, risulta eccessivamente generica e non consente di comprendere gli elementi fattuali sui quali il giudice di appello ha basato il proprio convincimento.

Secondo l'insegnamento di questa Corte, "ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di merito ometta ivi di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento" (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 9105 del 07/04/2017).

Invero, più di recente è stato ribadito che "in tema di valutazione delle prove ed in particolare di quelle documentali, il giudice di merito è tenuto a dare conto, in modo comprensibile e coerente rispetto alle evidenze processuali, del percorso logico compiuto al fine di accogliere o rigettare la domanda proposta, dovendosi ritenere viziata per apparenza la motivazione meramente assertiva o riferita solo complessivamente alle produzioni in atti" (Sez. 3, Ordinanza n. 14762 del 30/05/2019).

Pertanto, il secondo motivo di ricorso va accolto, con conseguente assorbimento dei rimanenti; la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla con rinvio alla C.t.r. della Lombardia, in diversa composizione, che provvederà anche alla disciplina delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, assorbiti i restanti; csas la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla C.t.r. della Lombardia, in diversa composizione, che provvederà anche alla disciplina delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 3 dicembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 13 febbraio 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza