Sentenza del 02/03/2020 n. 5647 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle entrate impugnava la sentenza della Commissione provinciale di Salerno con la quale era stato accolto il ricorso proposto dalla società A. s.p.a. avverso gli avvisi di accertamento, per gli anni 2004, 2005 e 2006, con i quali l'Amministrazione finanziaria, rilevato l'omesso invio telematico della comunicazione di opzione per il regime fiscale del consolidato, disconosceva la determinazione del reddito globale e dei benefici della tassazione di gruppo, attribuendo alla stessa contribuente redditi d'impresa realizzati negli anni in contestazione - che erano, invece, stati imputati alla consolidante Al. s.p.a. e procedendo al recupero dell'IRES.

L'Ufficio deduceva che la sentenza di primo grado non teneva conto dei termini perentori previsti dall'art. 119 del t.u.i.r. e delle circolari nn. 53 del 20 dicembre 2004 e 47 del 18 giugno 2008.

La Commissione regionale della Campania confermava la sentenza impugnata, osservando che la società possedeva i requisiti oggettivi e soggettivi per accedere alla tassazione di gruppo e che doveva, pertanto, prescindersi dall'invio telematico della comunicazione per l'ammissione al consolidato.

Rilevava che la A. s.p.a. aveva già versato quanto dovuto ai fini Ires per gli anni in contestazione, come emergeva dalle relative dichiarazioni, e che l'Agenzia era a conoscenza che la consolidante Al. s.p.a. aveva presentato nei termini di legge la dichiarazione del gruppo consolidato, manifestando in modo inequivocabile la volontà di optare per il regime di cui agli artt. 117 e ss. del t.u.i.r.; in caso di mancato riconoscimento dell'opzione, si sarebbe creato il rischio di una duplicazione delle imposte in conseguenza di una mera formalità non esperita.

Per effetto degli ulteriori adempimenti previsti dalla disciplina fiscale che prevedeva la presentazione della dichiarazione dei redditi da parte di ciascuna società partecipante al consolidato, compresa la controllante senza liquidazione d'imposta, la segnalazione dei dati relativi ai beni ceduti ed acquistati nell'ambito delle società partecipanti al consolidato in neutralità fiscale indicando la differenza fra valore contabile e valore fiscale, oltre che la collaborazione con la controllante per gli adempimenti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria era evidente che l'Agenzia era stata posta nelle condizioni di riscontrare, attraverso una serie di atti e sulla base delle relative dichiarazioni dei redditi, la volontà espressa sia dalla consolidante che dalle consolidate.

I giudici regionali, nel rigettare l'appello, comminavano comunque alla contribuente una sanzione di euro 258,00 da versarsi all'Erario al fine di sanare l'omesso invio della comunicazione a mezzo procedura telematica.

Avverso la suddetta decisione ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, con un unico motivo.

La contribuente, sebbene ritualmente intimata, non ha svolto attività difensiva.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo la difesa erariale deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 119, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 917 del 1986 in combinato disposto con l'art. 5, comma 1, d.m. 9 giugno 2004, per avere i giudici di appello fondato la decisione sul presupposto che l'invio telematico del modello contenente l'opzione per il regime del consolidato costituisca elemento meramente formale superabile con il comportamento concludente, in assenza di esplicita disposizione di legge che preveda conseguenze sostanziali in caso di omesso invio.

Sostiene che la dichiarazione di volontà della controllante di richiedere l'applicazione del regime del consolidato nazionale ha natura sostanziale, atteso che il d.m. del 9 giugno 2004 (contenente disposizioni applicative del regime di tassazione del consolidato nazionale) prevede al comma 2 dell'art. 5 che «L'opzione si considera perfezionata se comunicata dalla controllante all'Agenzia delle entrate entro il termine previsto dall'art. 119, comma 1, lett. d), del testo unico»; il carattere vincolante della comunicazione dell'opzione per il regime del consolidato si evince altresì anche dal contenuto dell'art. 119, comma 1, lett. d), citato che stabilisce che «d) l'avvenuto esercizio congiunto dell'opzione deve essere comunicato all'Agenzia delle entrate entro il sedicesimo giorno del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta precedente al primo esercizio cui si riferisce l'esercizio dell'opzione stessa secondo le modalità previste dal decreto di cui all'art. 129».

2. La censura è fondata.

2.1. Gli avvisi di accertamento impugnati traggono origine dall'omesso invio telematico all'Agenzia delle entrate della comunicazione di opzione per il regime del consolidato nazionale, prescritto dall'art. 119, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 917 del 1986, e dal conseguente disconoscimento della determinazione del reddito globale e dei benefici della tassazione di gruppo; per effetto del mancato esercizio congiunto dell'opzione, l'Amministrazione finanziaria ha imputato alla consolidata A s.p.a. i redditi d'impresa indebitamente imputati alla consolidata Al. s.p.a. in relazione al gruppo controllato ed ha proceduto al recupero a tassazione dell'Ires per gli anni dal 2004 al 2006.

2.2. Va premesso che l'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo di cui all'art. 117 del d.P.R. n. 917 del 1986 comporta la determinazione di un reddito complessivo globale corrispondente alla somma algebrica dei redditi complessivi netti delle società controllate, che vanno assunti per l'intero importo indipendentemente dalla quota di partecipazione riferibile al soggetto controllante, e l'obbligo a carico della società controllante di provvedere alla

liquidazione dell'unica imposta dovuta e alla presentazione della dichiarazione dei redditi del consolidato.

L'art. 119, comma 1, lett. a), b), c) e d), del d.P.R. n. 917 del 1986 subordina l'efficacia dell'opzione al verificarsi di determinate condizioni: a) identità dell'esercizio sociale di ciascuna società controllata con quello della società o ente controllante; b) esercizio congiunto dell'opzione da parte di ciascuna controllata e della controllante; c) elezione di domicilio da parte di ciascuna controllata presso la società o ente controllante ai fini della notifica degli atti e provvedimenti relativi ai periodi d'imposta per i quali l'opzione è esercitata; d) comunicazione all'Agenzia delle entrate dell'avvenuto esercizio congiunto dell'opzione.

Le suddette condizioni devono sussistere congiuntamente perché si possa esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo, per cui l'inesistenza o il venir meno anche solo di una di esse determina l'inefficacia dell'opzione o l'interruzione del regime, con i conseguenti effetti previsti dall'art. 124 del t.u.i.r.

2.3. Da tale contesto normativo si evince chiaramente che la scelta per il regime del consolidato nazionale, che costituisce un regime speciale di tassazione dei gruppi societari, deve essere espressa in modo univoco mediante una manifestazione di volontà tempestiva, trattandosi di un regime fiscale dal quale scaturiscono benefici fiscali per le società che vi aderiscono.

La tassazione di gruppo in base al regime del consolidato si configura, infatti, come una opzione negoziale per un regime fiscale alternativo, tanto che, una volta esercitata l'opzione, questa è vincolante per un triennio (salvo che non si verifichi l'uscita anticipata dal gruppo).

2.4. L'esercizio dell'opzione deve essere effettuato sia dalla controllante sia dalla controllata, per cui, essendo l'opzione di tipo bilaterale, si hanno tante coppie di opzioni quante sono le coppie formate dalla controllante e dalle controllate che aderiscono alla tassazione consolidata (circolare Agenzia delle entrate n. 53/E del 2004).

2.5. Relativamente al requisito indicato alla lettera d) dell'art. 119, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986, la comunicazione all'Agenzia delle Entrate dell'avvenuto esercizio congiunto dell'opzione, come previsto dall'art. 5, comma 1, del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 9 giugno 2004, deve avvenire attraverso la presentazione, da effettuarsi esclusivamente in via telematica, di apposito modello, adottato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia medesima, che deve contenere la indicazione di tutti i dati previsti nello stesso art. 5 citato.

La comunicazione di avvio del regime è unica, dovendo essere presentata dal soggetto consolidante rispetto a tutte le partecipate che abbiano esercitato l'opzione per la tassazione di gruppo (circolare Agenzia delle entrate n. 53/E del 2004), e il successivo comma 2 dell'art. 5 del d.m. 9 giugno 2004 dispone espressamente che «l'opzione si considera perfezionata se comunicata dalla controllata all'Agenzia delle entrate entro il termine previsto dall'art. 119, comma 1, lett. d), del testo unico».

Il tenore letterale del comma 2 dell'art. 5 d.m. 9 giugno 2004 e dell'art. 119, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 917 del 1986 lascia ritenere che l'invio della comunicazione con la quale si esercita

l'opzione per il regime della tassazione di gruppo costituisce condizione essenziale per l'ammissione ai relativi benefici, proprio perché diretta ad esprimere la scelta sul regime di tassazione da adottare; essendo tale comunicazione finalizzata a esprimere la volontà di assumere un regime in deroga alla disciplina ordinaria dell'imposizione, risulta evidente che, qualora essa non sia effettuata nei termini e con le modalità previsti dalle disposizioni sopra richiamate, non può ritenersi realizzato l'effetto costitutivo dell'assunzione del diverso regime fiscale né tra le parti, né nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

3. Nel caso di specie, è pacifico che la comunicazione di avvio del regime di tassazione di gruppo non è stata effettuata dalla consolidante e, pertanto, non può ritenersi che sia stata esercitata la scelta per tale diverso regime di tassazione.

L'esercizio dell'opzione non può, infatti, ritenersi sussistente per il fatto che nel triennio oggetto di accertamento la controllante Al. s.p.a. ha presentato nei termini la dichiarazione dei redditi in relazione al gruppo, liquidando e versando le imposte dovute.

Deve, a tale proposito, considerarsi, come già sopra evidenziato, che, qualora la scelta riguardi il regime fiscale del consolidato, essa deve essere espressa in modo univoco e concludente con una manifestazione di volontà tempestiva, trattandosi di un regime che, comportando benefici per il contribuente, è consentito solo nei casi previsti ed alle condizioni stabilite dal legislatore, non potendo trovare applicazione, in tale ipotesi, l'art. 1 del d.P.R. n. 442 del 1997 che, nell'attribuire rilevanza ai comportamenti concludenti del contribuente, si riferisce soltanto ai regimi di determinazione delle imposte od ai regimi contabili e non può trovare applicazione con riferimento alle modalità di pagamento delle imposte (Cass., sez. 5, ordinanza n. 31061 del 30/11/2018).

Neppure è condivisibile, d'altro canto, l'affermazione della Commissione regionale secondo cui, laddove non si ritenesse esercitata l'opzione per il regime del consolidato, si verificherebbe una duplicazione delle imposte, in quanto il mancato adempimento dell'esercizio congiunto dell'opzione e dell'invio della relativa comunicazione all'Agenzia delle entrate non può che comportare la decadenza dai benefici della tassazione di gruppo ed il conseguente assoggettamento della odierna contribuente al regime fiscale della tassazione ordinaria, attenendo ogni questione riguardante l'eventuale recupero di imposte già versate ai rapporti interni tra la consolidata e la consolidante.

Alla luce delle considerazioni sopra svolte, la decisione impugnata va, pertanto, cassata.

4. In conclusione, il ricorso va accolto.

L'insussistenza di ulteriori valutazioni di fatto occorrenti per la decisione consente di definire la causa nel merito, ai sensi del secondo comma dell'art. 384 cod. proc. civ., con conseguente rigetto del ricorso originario della contribuente.

Le spese relative ai gradi del giudizio di merito, avuto riguardo all'andamento del giudizio, vanno integralmente compensate tra le parti, mentre le spese relative al giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, rigetta l'originario ricorso della contribuente.

Compensa integralmente tra le parti le spese delle fasi del giudizio di merito e condanna la intimata al pagamento in favore della ricorrente delle spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 6.000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 20 dicembre 2919

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza