Sentenza del 04/03/2020 n. 6016 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La contribuente ha impugnato un avviso bonario, inviato a seguito di controllo automatizzato della dichiarazione denominata "modello CNM 2007" (consolidato nazionale/mondiale) per errata compilazione del "quadro CC", righi nn. "(OMISSIS)" e "(OMISSIS)" del suddetto modello, relativo all'utilizzo dei crediti trasferiti alla tassazione di gruppo, nonchè la successiva cartella di pagamento, con cui venivano riscontrate irregolarità a carico della contribuente, quale consolidante delle società consolidate B. SRL e AR. & TE. SRL. La contribuente ha dedotto che nell'ambito del bilancio consolidato nazionale le società del gruppo hanno trasferito i propri crediti ai fini della compensazione di imposta, essendo ciò consentito anche in caso in cui emergano irregolarità nella compilazione delle dichiarazioni dei redditi del modello CNM. La CTP di Venezia, previa riunione, ha dichiarato inammissibile il ricorso avverso l'avviso bonario e ha rigettato il ricorso avverso la cartella; la CTR del Veneto, con sentenza in data 28 febbraio 2013, ha rigettato l'appello della contribuente. Ha ritenuto il giudice di appello che l'omessa compilazione dei righi relativi alla dichiarazione del modello CNM costituisce irregolarità sostanziale e non meramente formale, pur avendo la società contribuente presentato una dichiarazione integrativa in data 16.02.2010, in concomitanza con l'avvio del processo tributario. Ha, inoltre, ritenuto il giudice di appello che l'entrata in vigore della disciplina sopravvenuta (con particolare riferimento al D.L. 3 marzo 2012, n. 16, art. 2, convertito nella L. 26 aprile 2012, n. 44), non ha efficacia retroattiva.

Propone ricorso per cassazione la società contribuente affidato a due motivi di ricorso; l'Ufficio resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1 - Con il primo motivo si deduce omessa motivazione della sentenza in relazione a più punti della controversia sotto il profilo di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che la mancata compilazione dei righi "(OMISSIS)" e "(OMISSIS)" costituisca violazione non meramente formale, tale da precludere, nell'ambito del regime del consolidato di gruppo, il trasferimento dei crediti compensabili dalla consolidata cedente al gruppo. Premette il ricorrente come sia stata data trattazione nel giudizio di merito alla questione secondo cui l'irregolare compilazione del modello CNM non sarebbe condizione per utilizzare in compensazione crediti delle società del gruppo, nonchè al fatto che l'eventuale indebito utilizzo di un credito in contestazione (nella specie, credito IVA 2005) potrebbe avere incidenza sul recupero degli acconti non versati oggetto di compensazione (nella specie, acconto

IRES), non anche sul recupero del credito oggetto di compensazione. Ritiene, inoltre, rilevante la circostanza secondo cui il credito oggetto di compensazione è un credito esistente, mai oggetto di contestazione da parte dell'amministrazione finanziaria, deducendo, inoltre, come le dichiarazioni dei redditi sono dichiarazioni di scienza, sempre emendabili dal contribuente in caso di errori formali.

Deduce, pertanto, l'omessa considerazione da parte del giudice di appello della circostanza in fatto della non contestazione della spettanza del credito, quale circostanza discussa tra le parti e decisiva ai fini del giudizio, nonchè della circostanza della emendabilità della dichiarazione, attuata in sede amministrativa e poi in sede giudiziale, nonchè (ancora) della circostanza in diritto secondo cui le disposizioni invocate dall'Erario (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 121, TUIR e D.M. 9 giugno 1994, art. 7) non implichino alcuna decadenza dalla facoltà di compensare il credito, nonchè (infine) della circostanza secondo cui D.L. n. 16 del 2012, art. 2, comma 3, la CTR avrebbe omesso di considerare che si tratta di disposizione di natura interpretativa e, quindi, retroattiva.

Con il secondo motivo si deduce violazione di legge in relazione agli artt. 115 c.p.c., nonchè del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), art. 121, del D.M. 9 giugno 2004, art. 7, del D.L. n. 16 del 2012, art. 7, del L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10. Il ricorrente censura la sentenza nella parte in cui ha asserito la natura sostanziale della omessa compilazione del modello CNM in relazione ai righi "(OMISSIS)" e "(OMISSIS)", stante la pacifica esistenza del credito opposto in compensazione.

Deduce, inoltre, come l'art. 121 TUIR, il D.M. 9 giugno 2004, art. 7 e l'art. 10 dello statuto del contribuente vanno intesi nel senso che le violazioni sanzionabili con il recupero del credito oggetto di compensazione debbano attenere a effettive contestazioni circa l'esistenza del credito, ben potendo la contestazione ritenersi superata per effetto del principio di emendabilità delle dichiarazioni fiscali in quanto dichiarazioni di scienza. Evidenzia, infine, il ricorrente come la disciplina sopravvenuta di cui al D.L. n. 16 del 2012, art. 2, comma 3, ha natura retroattiva in quanto disposizione interpretativa.

2 - L'esame del secondo motivo di ricorso, relativo alla dedotta violazione di legge, si rivela preliminare all'esame del primo.

2.1 - Il consolidato nazionale è disciplinato dagli artt. 117 e ss. del TUIR. Con la suddetta disciplina si attribuisce rilevanza fiscale (con soluzione di continuità rispetto all'attuale disciplina societaria) al fenomeno dei gruppi d'imprese, i quali possono optare, anzichè per la tassazione separata delle singole società del gruppo, per una modalità di determinazione unitaria dell'imposta diretta (analoga alla rilevanza fiscale del c.d. "Gruppo IVA") attraverso la somma algebrica degli imponibili delle società rientranti nel perimetro di consolidamento. In virtù del consolidato fiscale viene a costituirsi un'unica base imponibile, il cui reddito complessivo globale è dato dalla somma algebrica dei redditi complessivi netti dichiarati da ciascuna delle partecipanti al regime del consolidato e così procedendosi alla liquidazione dell'imposta di gruppo (art. 122 Tuir). Al consolidato partecipano le singole società, ossia le controllate (consolidate) e la controllante (consolidante), sulla quale incombe il compito, dopo avere calcolato il proprio reddito ed acquisito contezza di quello delle consolidate, di determinare il

reddito complessivo globale ai sensi dell'art. 118 TUIR. Tutte le società rientranti nel perimetro di consolidamento vengono, pertanto, chiamate a presentare all'amministrazione finanziaria la propria dichiarazione dei redditi - che va trasmessa anche alla controllante - ivi indicando il proprio reddito complessivo, le ritenute operate, le detrazioni e i crediti d'imposta spettanti, i crediti compensabili ai sensi D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, ex art. 17, nonchè gli eventuali acconti versati. La società controllante presenta, in tal modo, la dichiarazione dei redditi del gruppo, ad essa competendo gli obblighi inerenti il reddito di gruppo (art. 118, comma 1, TUIR), nonchè i relativi versamenti a saldo e in acconto e l'eventuale l'utilizzo delle eccedenze di imposta.

2.2 - La dichiarazione della controllante, in quanto dichiarazione dei redditi, non può sottrarsi all'applicazione dei principi generali propri delle dichiarazioni fiscali, le quali - salvi casi particolari, come la dichiarazione integrativa ai fini dell'esercizio di un diritto di opzione ai fini della determinazione dell'acconto IRAP (Cass., Sez. VI, 12 ottobre 2018, n. 25596), ovvero la dichiarazione relativa alla dual income tax (Cass., Sez. V, 22 gennaio 2013, n. 1427), o l'adesione a un condono (Cass., Sez. V, 28 giugno 2018, n. 17141), per le quali la natura negoziale della dichiarazione rende fondamentale la dimostrazione della essenzialità dell'errore ex art. 1427 c.c. - costituiscono mere dichiarazioni di scienza.

Le dichiarazioni fiscali non sono, difatti, in generale atti negoziali o dispositivi, nè costituiscono titolo per il sorgere dell'obbligazione tributaria. Tali atti sono imposti autoritativamente al contribuente, benchè 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), in forza dei quali il contribuente porta 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. Tali dichiarazioni costituiscono, pertanto, l'atto presupposto in base al quale l'amministrazione finanziaria acquisisca gli elementi informativi essenziali al fine dell'esercizio della funzione di controllo circa la sussistenza dei presupposti dell'imposizione fiscale e, in quanto tali, sono qualificabili quali dichiarazioni di scienza. Per l'effetto, le dichiarazioni fiscali possono essere liberamente modificate dal contribuente, anche in sede processuale, ove affette da errori di fatto o di diritto commessi dal dichiarante nella loro redazione, laddove da tali errori possano derivare a carico del contribuente l'assoggettamento ad oneri diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico (Cass., Sez. V, 26 settembre 2014, n. 20415; Cass., Sez. V, 11 maggio 2012, n. 7294; Cass., Sez. V, 28 febbraio 2011, n. 4776; Cass., Sez. V, 31 gennaio 2011, n. 2277; Cass., Sez. V, 19 dicembre 2008, n. 29738).

Questa interpretazione è coerente con il principio di buona fede, che informa i rapporti tra fisco e contribuente, non potendosi operare il contribuente della sola rettifica di dichiarazioni a sè sfavorevoli, ben potendo egli procedere ad emendare dichiarazioni che possano risultare sfavorevoli all'amministrazione finanziaria.

Principio, questo, riaffermato dalle Sezioni Unite di questa Corte, ove hanno statuito che "il contribuente, indipendentemente dalle rdalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2 e dall'istanza di rimborso di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, in sede contenziosa, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria

dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria" (Cass., Sez. U., 30 giugno 2016, n. 13378).

2.3 - Fatte tali premesse, il primo motivo (con la sola eccezione del riferimento al principio di cui all'art. 115 c.p.c.), deve essere accolto, sul presupposto che la dichiarazione della consolidante deve ritenersi emendabile e, nella specie, emendata sin dall'avvio del giudizio tributario.

La dichiarazione della controllante, contenuta nel modello CNM, non si differenzia da una qualunque dichiarazione fiscale, quanto alla determinazione della base imponibile e alla liquidazione dell'imposta dovuta sulla base dell'imponibile dichiarato dal soggetto passivo. Nè tale dichiarazione può costituire opzione per l'adozione di un particolare regime agevolativo.

Ove, pertanto, deve ritenersi consentito al contribuente (indipendentemente dalla scelta se ha aderito o meno al consolidato) presentare una dichiarazione integrativa per correggere errori od omissioni, non può negarsi che il contribuente, in quanto consolidante, ove abbia omesso la compilazione di un rigo di un quadro del modello del modello CNM, ha commesso un errore puramente formale, come tale emendabile.

Non può, difatti, sostenersi che l'omessa compilazione di un modello, tale da non evidenziare l'esistenza di un credito d'imposta, costituisca una dichiarazione di scienza per i contribuenti che non aderiscono al consolidato e venga, invece, qualificata diversamente per i contribuenti che aderiscono al consolidato, trattandosi in entrambi i casi di una dichiarazione dei redditi finalizzata a fornire all'amministrazione i dati relativi all'esistenza della base imponibile. Se così non fosse, dovrebbe ingiustificatamente discriminarsi tra l'omessa indicazione di un credito per il contribuente che non abbia svolto l'opzione per il consolidato (nazionale o mondiale), che non potrebbe emendare - trattandosi di asserita violazione sostanziale - la dichiarazione resa, rispetto all'omessa dichiarazione del contribuente che non abbia fatto tale opzione, che invece potrebbe beneficiare di tale possibilità.

Appare, pertanto, congruo ritenere che la opzione per il consolidato (nazionale o mondiale) non muti la natura della dichiarazione dei redditi, consentendo la emendabilità della stessa in caso di errori puramente formali, come l'omessa indicazione di un credito di imposta in uno o più righi della dichiarazione.

2.4 - Non può, pertanto, condividersi, sotto questo specifico profilo, il precedente di questa Corte, secondo cui il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 43-ter, aggiunto dalla L. 28 dicembre 1995, n. 549, art. 3, comma 94 e modificato dal D.Lgs. 14 ottobre 1999, n. 542, art. 11 - ove prevede al comma 2 che "nei confronti dell'amministrazione finanziaria la cessione delle eccedenze 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" - attribuisce natura sostanziale agli errori di compilazione della dichiarazione della consolidante (Cass., Sez. V, 21 novembre 2018, n. 30014); ove tali errori costituiscano, come nella specie, meri errori materiali che il contribuente abbia successivamente emendato, la dichiarazione della consolidante, in quanto dichiarazione di scienza, è sempre rettificabile con dichiarazione integrativa.

Deve, pertanto, essere enunciato il seguente principio di diritto:

"la società controllante, la quale eserciti, congiuntamente alle società controllate, l'opzione per la dichiarazione e tassazione dei redditi del gruppo di imprese a termini degli artt. 117, 118 TUIR e commetta, in sede di compilazione della dichiarazione quale consolidante, errori formali nella indicazione dei dati necessari alla determinazione dell'imposta, con particolare riguardo alla compilazione del quadro c.c. ai fini dell'utilizzo dei crediti trasferiti alla tassazione di gruppo, può sempre emendare tale dichiarazione, costituendo la dichiarazione della consolidante dichiarazione di scienza".

La sentenza impugnata non si è attenuta a tale principio e va, pertanto, cassata, con rinvio al giudice a quo.

Risulta, pertanto, irrilevante al riguardo l'esame della questione della retroattività della disciplina sopravvenuta. Con l'accoglimento del secondo motivo, diviene assorbito l'esame del primo.

Il ricorso va, pertanto, accolto in relazione al secondo motivo, cassandosi la sentenza impugnata con rinvio alla CTR del Veneto, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il secondo motivo di ricorso, dichiara assorbito il primo, cassa la sentenza impugnata con rinvio alla CTR del Veneto, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 13 novembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 4 marzo 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza